

برنامه ریزی برای
قراردادهای بلندمدت،
پس از وضع قانون
درآمدهای فنی و متفرقه
معروف به

ریچارد ل. هاوکینز
* ترجمه غلامحسین دوانی

* Journal of Accountancy.
March 1989.

قانون تامرا*

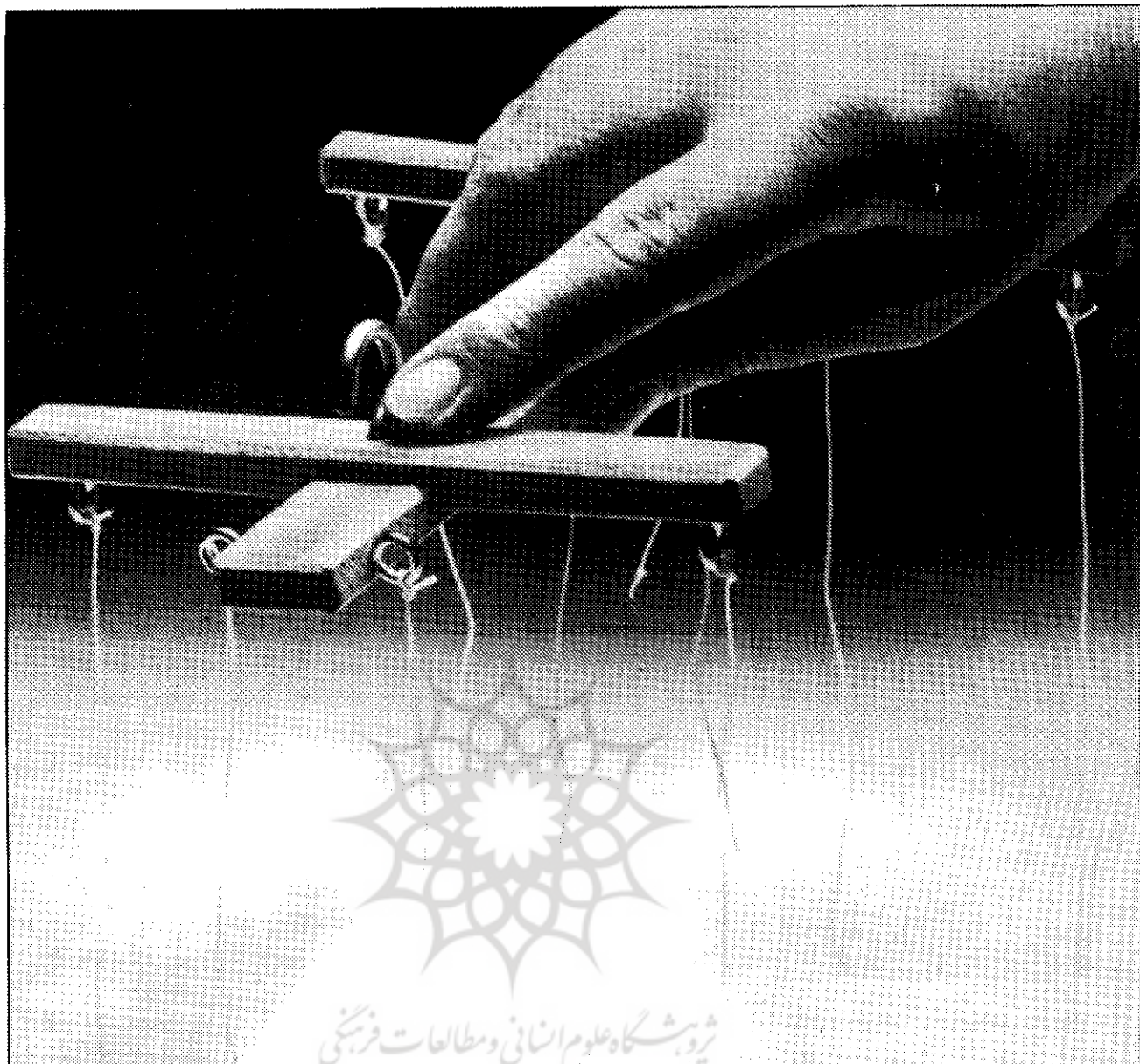
امکانات پیمانکاران برای پرداخت حداقل مالیات

عادت دارند، ذخیره هزینه های معوق، نیاز به تشخیص درآمد بر مبنای برآوردی از کل هزینه های قراردادهای بلندمدت را از میان می برد. به نظر می رسد که پیمانکاران اصولاً هزینه ها را در هنگام شرکت در مناقصه تخمین می زنند لیکن برآورد هزینه ها در مرحله شرکت در مناقصه، با تعیین و تخمین همان هزینه ها برای مقاصد مالیاتی، کاملاً با یکدیگر مغایرت دارند. در روش «درصد پیشرفت کار»، پیمانکار موظف است که قسمتی از بهای ناورزده قرارداد را بر مبنای درصدی از کل قرارداد که تکمیل شده باشد در محاسبات خود منظور کند. این روش اغلب پیمانکاران را وامی دارد که بخشی از

است به کار رود در پیمانهای ساخت و تولید اقلام خاصی از کالاها که معمولاً بعنوان موجودی کالای تکمیل شده شناخته نمی شوند و یا کالاهایی که تولیدشان معمولاً بیش از یک دوره مالی یکساله به طول می انجامد. - صرف نظر از طول دوره قرارداد - می توان از روش حسابداری قراردادهای بلندمدت استفاده کرد. «روش کار تکمیل شده»، تقریباً متداولترین و پذیرفته ترین سیستم مورد عمل بوده است زیرا اولاً به پیمانکار امکان می داد که تحقق درآمد و هزینه های مربوطه را تا تکمیل نهایی قرارداد منعکس نسازد ثانیاً آنها را قادر می ساخت که با کاربرد این روش به جای برآوردها، هزینه ها و درآمدهای واقعی را در محاسبات خود منظور کنند. برای پیمانکارانی که به هزینه های پیش بینی ناپذیر

قبل از آخرین بازنگری در تغییرات مالیاتی که با قانون اصلاح مالیاتها در سال ۱۹۸۶ آغاز گردید، پیمانکاران می توانستند یکی از دو شیوه مرسوم حسابداری نقدی و تمهیدی را در تهیه گزارشهای قراردادهای بلندمدت خود برگزینند. این دو شیوه یعنی «روش کار تکمیل شده» و «روش درصد پیشرفت کار»، قراردادهای ساختمانی، نصب و ساخت که در طول دوره مالیاتی تکمیل نمی شوند به کار می رفت. کنگره مالیاتی در نظر داشت که این سیستم حسابداری در کلیه صنایعی که محاسبه و تعیین دقیق هزینه ها و درآمدهای کاری آن دشوار

Technical and Miscellaneous Revenue Act



درآمد به دست نیاوردند را تحقق یافته تلقی کنند. هنگامی که «روش کار تکمیل شده» در جهت تهیه گزارشهای قراردادهای بلندمدت به منظور هدفهای مالیاتی برتر شناخته شد، برخی پیمانکاران در برنامه ریزیها از راه به تعویق انداختن تاریخ تکمیل قرارداد، تعلق زباده از حد درآمد شدند و به دلیل فزونی چشمگیر کاربرد این روش و همچنین نیاز به افزایش درآمدهای مالیاتی شرکتها، کنگره سرانجام ناگزیر شد که کاربرد شیوه مورد بحث را محدود کند.

قانون ۱۹۸۶ - آغاز اعمال محدودیتها

قانون اصلاح مالیاتها در سال ۱۹۸۶ اولین

مجموعه محدودیتها در کاربرد «روش کار تکمیل شده» را با وضع «بخش ۴۲۰ درآمدهای داخلی» به کار برده است. در این قانون پیمانکاران موظف شده اند فقط دوروش حسابداری برای قراردادهای بلندمدت را که از ۲۸ فوریه ۱۹۸۶ شروع شده است به کار گیرند. یکی از این دوروش «روش درصد پیشرفت کار» و دیگری روش ترکیبی جدیدی بنام «روش درصد پیشرفت کار هزینه های سرمایه ای» است. این روش ترکیبی جدید مؤدیان مالیاتی را موظف می کند که هزینه ها و درآمدها را به میزان ۴۰ درصد از اقلامی که قابل جذب به قرارداد هستند با این روش به حساب گیرند و در مورد ۶۰ درصد باقیمانده طبق روش حسابداری قراردادهای بلندمدت که قبلاً توسط شرکت به کار

می رفته اقدام کنند. قانون اصلاح مالیاتهای سال ۱۹۸۶، همچنین حلقه محدودیتها را در خصوص «روش درصد پیشرفت کار» با تغییراتی در محاسبه درصد تکمیل تنگتر کرد. براساس مقررات قبلی امکان داشت هر معیار منطقی و معقولی برای احتساب درصد پیشرفت کار، به کار برده شود به شرط اینکه این معیار در تمامی طول قرارداد یکسان به کار رود و اصل ثبات رویه عمل شود. در این حالت عموماً درصد پیشرفت کار از مقایسه هزینه های واقعی تحقق یافته در پایان دوره مالی - سال مالیاتی - با جمع کل هزینه های پیش بینی شده برای کل قرارداد تعیین می شد. روش دیگری نیز در این مورد وجود داشت که درصد پیشرفت کار

ورق بزنید

برنامه ریزی برای قراردادهای بلندمدت

سرمایه برده می شدند. قوانین حاکم بر تخصیص مزبور دقیقاً نشانگر مقررات یک شکل مربوط به «سرمایه منظور کردن هزینه‌ها» بود. بدیهی است در این مورد نیز استثناهایی از قبیل هزینه‌های تحقیق و توسعه اقتصادی، هزینه‌های بازاریابی و هزینه‌های مناقصه‌های ناموفق وجود داشت. چنین هزینه‌هایی، متعاقباً به محض تحقق از نقطه نظر مالیاتی قابل کسر کردن بودند. از آنجایی که پیمانکاران مجازند درآمد و هزینه‌ها را بر مبنای تخمین کل هزینه‌های پروژه در نظر بگیرند منظور کردن ذخیره‌ها با توجه به تجربیات مشابه گذشته برای درصد تکمیل کار قانونی شناخته شده بود. مالیاتهای پرداختی سالهای قبل در سال اتمام قرارداد با توجه به هزینه‌ها و درآمدهای واقعی مورد محاسبه مجدد قرار می‌گرفت. در مورد بهره مالیات نیز بدین ترتیب عمل می‌شد که بهره برای اختلاف - عمل در مالیات پرداختن به نرخ جاری ده درصد در سال محاسبه و از پیمانکار وصول می‌شد و با در صورت اضافه پرداخت مالیاتی به وی پرداخت می‌گشت. پیمانکارانی که «روش درصد پیشرفت کار» را به کار می‌برده‌اند و با آنهایی که از روش ترکیبی «درصد پیشرفت کار بر مبنای هزینه‌های سرمایه‌ای» استفاده می‌کنند با ارسال گزارشی مبنی بر انتخاب کاربرد روش هزینه‌یابی ساده که به عنوان روش ساده «هزینه به هزینه» شناخته شده، می‌توانند مالیات خود را با توجه به سالهای گذشته محاسبه کنند و بدین ترتیب شیوه حداقل پرداختی مالیات را پیش گیرند. در یادداشت و اطلاعات شماره ۱۵-۸۹، اداره خدمات درآمدهای داخلی روشهایی را که شرایط ایجاد تغییرات در سیستم حسابداری را مشخص می‌کند بیان کرده است. یکی از شرایط نامساعد قانون اصلاح مالیاتها - قانون «تامرا» - مقرر می‌دارد پیمانکارانی که «روش درصد پیشرفت کار بر مبنای هزینه‌های سرمایه‌ای» را به کار می‌برند نمی‌توانند این روش را برای محاسبه حداقل مالیات قابل پرداخت، به کار برند، بلکه باید «روش کار تکمیل شده» را برای محاسبه مالیات، مبنای کل قرارداد خود قرار دهند. بنابراین هرگاه روش حسابداری مورد عمل «روش کار تکمیل شده» نباشد برای محاسبه حداقل مالیات قابل پرداخت پیمانکاران موظف به انجام تعدیلاتی شده‌اند. این امر حتی برای

از مقایسه کار انجام شده تا تاریخ مشخصی، با جمع برآوردی کاری که باید انجام شود محاسبه می‌شد. محاسبات انجام شده بعدها نیز می‌توانست با مقایسه هزینه‌های انجام شده تا تاریخ معینی با جمع برآورد هزینه‌های مستقیم و غیرمستقیم با جمع هزینه‌های مستقیم و یا فقط با جمع دستمزد مستقیم مورد تجدیدنظر و اصلاح ثانوی قرار گیرند. اما بر طبق قانون سال ۱۹۸۶ - قانون «تامرا» - درصد پیشرفت کار فقط با استفاده از نسبتی که از مقایسه هزینه‌های تحقق یافته قرارداد تا پایان سال مالیاتی با هزینه کل برآورد شده به دست می‌آید محاسبه شدنی است. قانون «تامرا» کاربرد «روش کار تکمیل شده» را برای بیشتر پیمانکاران جداً ممنوع ساخته ولی در عین حال پیمانکاران جزء را که در قراردادهای ساختمانی و یا توسعه‌ای زمین و مستغلات به فعالیت مشغولند مجاز به استفاده از «روش کار تکمیل شده» می‌داند. ضابطه شناخت چنین پیمانکارانی این است که میانگین کل در یافتنهای ناویژه پیمانکار در طول سه سال گذشته از بابت کلیه قراردادها و سایر مبادلات تجاری وی نباید از ده میلیون دلار تجاوز کند. همچنین طول مدت قراردادهای این گونه پیمانکاران نباید از دو سال تجاوز کند. پیمانکارانی که در این طبقه بندی قرار می‌گیرند می‌توانند همچنان روش تعهدی و یا روش «کار تکمیل شده» را در سیستم حسابداری خود به کار گیرند. روش حسابداری نقدی را فقط در هنگامی که جمع دریافتیهای ناخالص یک پیمانکار بیش از پنج میلیون دلار در سال نباشد می‌توان به کار برد.

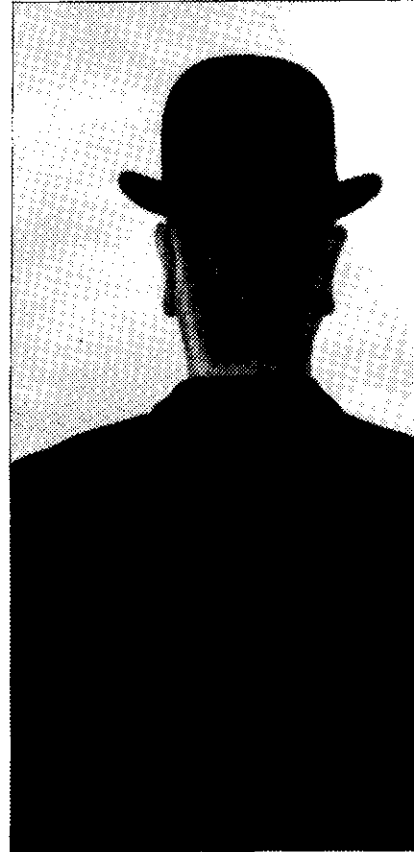
علاوه بر موارد فوق قانون اصلاح مالیاتهای سال ۱۹۸۶، روش تخصیص هزینه‌ها به قراردادهای بلندمدت را برای پیمانکارانی که شیوه «روش درصد پیشرفت کار بر مبنای هزینه‌های سرمایه‌ای» را انتخاب نکرده بودند و با آنهایی که روش ساده تخصیص هزینه‌ها را بر مبنای «روش درصد پیشرفت کار» عمل نمی‌کردند، مورد تجدیدنظر و اصلاح قرارداد. هزینه‌های خاصی که قبلاً از نقطه نظر مالیاتی قابل کسر کردن بودند باید بر مبنای اصول هزینه‌یابی، در طول مدت قراردادهای بلندمدت به



پیمانکاران جزء که از معافیهایی نیز برخوردار بودند الزامی است.

قانون درآمدها در سال ۱۹۸۷ تله‌های مالیاتی را محکمتر کرد.

در سال ۱۹۸۷ قانون درآمدها اساساً شرایط جاری قراردادهای بلندمدت را که در سال ۱۹۸۶ وضع شده بود ابقا کرد اما درصد مجاز برای روش «درصد پیشرفت کار بر مبنای هزینه‌های سرمایه‌ای» را کاهش داد. طبق اصلاحیه سال ۱۹۸۷، هفتاد درصد از اقلام قراردادهای بلندمدت باید با روش «درصد پیشرفت کار» به حساب گرفته شود و در مورد ۳۰ درصد بقیه سایر روشهای پیمانکار قابل اجرا و قبول است. اصلاحیه مذکور فقط قراردادهایی را که بعد از تاریخ ۱۳ اکتبر ۱۹۸۷ منعقد شده بود تا تاریخ قانون درآمدهای فنی و



متفرقه - «تامرا» - یعنی ۲۱ ژوئن ۱۹۸۸ در بر می‌گرفت.

قانون درآمدهای فنی و متفرقه کار را به پایان رسانید

این قانون در سال ۱۹۸۸ روش «درصد پیشرفت کار بر مبنای هزینه‌های سرمایه‌ای» را مورد بازنگری و اصلاح قرار داد. بدین ترتیب، اکنون پیمانکاران می‌باید ۹۰ درصد از ارقام هزینه‌های قراردادهای بلندمدت را با روش «درصد پیشرفت کار» مدنظر داشته باشند. بدیهی است با ۱۰ درصد باقیمانده دیگر چندان سود چشمگیری برای پیمانکاران در کاربرد روش «کار تکمیل شده» متصور نیست. این نکته مهم یکی از اصلیت‌ترین دلایلی بود که کنگره به دنبال آن برای منسوخ کردن روش مزبور تلاش به کار برد.

بنابراین قانون «تامرا» دستاوردهای خوب و بدی را برای پیمانکاران به همراه داشته است. معافیهایی که بر اساس بخش درآمدهای داخلی در قسمت بخشهای الف ۶۰ و ب ۶۰ تمدید یافته شامل قراردادهای پیمانکاری خانه‌سازی نیز شده است. بدین ترتیب از الزامی که در جهت کاربرد یکی از دوروش حسابداری «درصد پیشرفت کار» و روش «درصد پیشرفت کار بر مبنای هزینه‌های سرمایه‌ای» برای این شرکتها ایجاد شده بود. معاف شدند. یک قرارداد پیمانکاری خانه‌سازی بدین شرح تعریف شده که در آن حداقل درصد هزینه‌های برآوردی قرارداد به نحو منطقی و مستدلی شامل پروژه‌های مربوط به ساخت و یا توسعه ساختمان و مستغلاتی دارای چهار واحد یا تعداد کمتری واحد مسکونی است. پیمانکاران ساختمان مسکن که در طبقه بندی پیمانکارهای جزء قرار می‌گیرند که مشمول برخی از معافیهایی پیشگفته نمی‌شوند باید همچنان مقررات یکسان هزینه‌های سرمایه‌ای را رعایت کنند.

قانون «تامرا» مقررات مربوط به تعدیلات حداقل مالیات پرداختی را با بیان این موضوع تشریح کرده است که «روش درصد پیشرفت کار» برای نیل به حداقل مالیات متعلقه باید به‌طور یکسان برای محاسبه مالیات معمولی نیز به کار رود. با این حال اطلاع ۱۵-۸۹ خدمات درآمد داخلی می‌گوید: پیمانکاران جزئی که درگیر قراردادهای ساختمانی مسکونی می‌باشند و قبل از ۲۱ ژوئن ۱۹۸۸ قرارداد مربوط را بسته‌اند فقط در شرایطی موظف به کاربرد «روش درصد پیشرفت کار» برای حصول به حداقل مالیات هستند که مشمول شرایط مورد لزوم برای پیمانکاران جهت استفاده از معافیهایی مربوطه شوند و قراردادهای آنها چنین شرایطی را برای مدت دو سال دارا باشد.

قانون مزبور در خصوص ایجاد ذخیره بر مبنای تجربیات سالهای قبل برای شرکت‌های تضمینی، تراستها و شرکت‌های سهامی که قسمت اعظم درآمدهای قراردادهای آنها از منابع امریکایی است نیز اصلاحاتی را مقرر داشته است. بدین ترتیب که محاسبات مربوط به میزان ذخیره لازم بر اساس حجم فعالیت موسسه، که متعاقباً منظور کردن تعدیلات لازم عملی می‌گردد شکل می‌گیرد. البته این

اصلاحات شامل قراردادهای کوچک که قبل از دو سال تکمیل خواهند شد و دارای ارزش ناویژه‌ای بیش از یک درصد میانگین دریافتیهای سالانه پیمانکار در سه سال گذشته و یا معادل یک میلیون دلار نیستند، نخواهند بود.

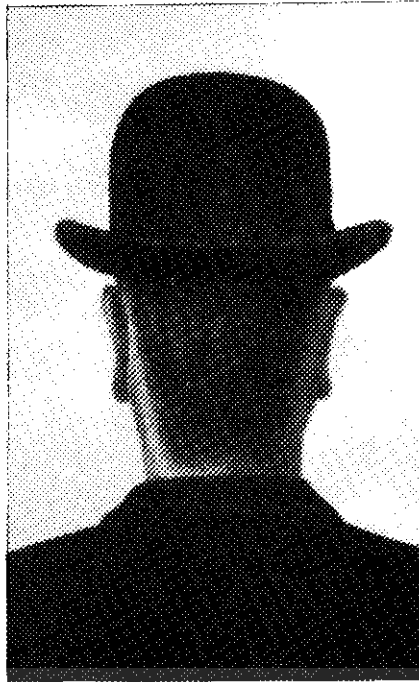
برنامه ریزی بر مبنای اثرات قانون «تامرا»

اگر چه قانون اختصاص ۹۰٪ - ۱۰٪ - اشاره به تخصیص ۹۰ درصد هزینه‌ها به پروژه - به نحو مؤثری مزیت‌های روش کار تکمیل شده را برای اکثر پیمانکاران از بین می‌برد ولی موقعیهایی که بر مبنای برنامه ریزی صحیح می‌توان به وجود آورد همچنان وجود دارد. به عنوان مثال مشاوران باید موکلان خود را از مقررات جدیدی که در بخش ۶۰ قسمت درآمدهای داخلی قانون «تامرا» در رابطه با قراردادهای ساخت مسکن وجود دارد آگاه کنند. همچنین مقرراتی که در مورد قراردادهای کوچک برای استفاده از ایجاد هزینه‌های معوق یا ذخیره هزینه‌های آینده بر مبنای تجربیات سنواتی وجود دارد و می‌تواند برای برخی پیمانکاران کاربرد داشته باشد باید به وسیله مشاوران آنها به شرکت‌های ذینفع اعلام شود.

هنوز هم محدودیتهای «تامرا» و شرایط مجاز حداقل پرداخت مالیات و کاربرد دوش «هزینه‌های سرمایه‌ای تکمیل شده» یا روش «درصد پیشرفت کار بر مبنای هزینه‌های سرمایه‌ای» است و بای بیشتر پیمانکاران را تا حد زیادی بسته است. در اینجا است که مشاوران مالیاتی بهتر است تغییر روش حسابداری قراردادهای خود و کاربرد روش ساده هزینه‌بایی را در تعیین «درصد» در نظر بگیرند. اطلاعیه ۱۵-۸۹ اداره خدمات درآمدهای داخلی دلیل خود را برای تفسیر در شیوه‌های حسابداری توضیح می‌دهد و الزامات و شرایط محدود کننده را برای انتخاب روش ساده هزینه‌بایی تنظیم و تدوین کرده است. در آن اطلاعیه همچنین آمده است که:

پیمانکاران مجازند که با ثبت درآمدهای سال عملکرد خود تغییرات فعلی را تا سال ۱۹۸۶ عطف به ماسبق کنند و اصلاحات لازم را انجام دهند.

ورق بزیند



اغلب برنامه ریزهای دیگر بهتر است در زمینه هایی که می تواند از شرایط قراردادهای بلندمدت اجتناب کند متمرکز شود. مثلاً مشاوران مالیاتی باید به دنبال موقعیتهایی باشند که بتوانند اقلام قراردادی را خدمات اعلام کرده و از این طریق با چنین اقدامی جدا از شرایط و ضوابط قراردادهای بلندمدت برخورد کنند. برهمین اساس هم تا آنجا که به «حداقل مالیات قابل پرداخت» مربوط می شود، بعضی از تولیدکنندگان بدنبال این طرز تفکر که اقدام تولیدی آنها منحصر به فرد نیست، به فکر فرار از قرار گرفتن در محدوده شرایط قراردادهای بلند مدت هستند.

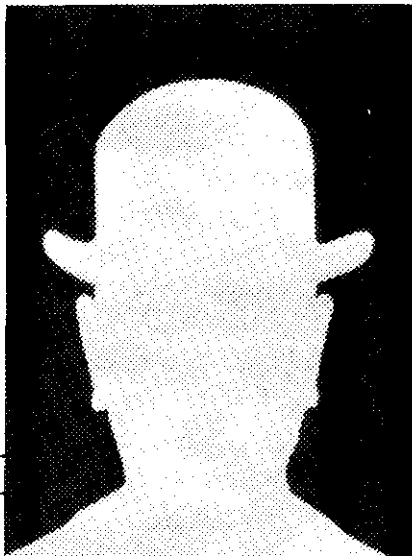
با این حال هنوز هم انعطاف زیادی به تعیین زمانبندی ارزش نقدی قراردادهای بلندمدت وجود دارد. این مهم نیز منوط به وجود تعلق بهره تحت شرایط ایجاد ذخیره بر مبنای تجربیات گذشته است. با توجه به نیازهای مالیاتی شرکتها، درآمدهای اولیه، هزینه های معوق و درآمدهای نهایی نیز امکاناتی است که در این راستا ممکن است در نظر گرفته شود. اما بسیار مهم است خاطر نشان شود که سیستمهای حسابداری جاری تخصیص درآمد را زمانی که هزینه های مربوطه در ابتدای کار بیشتر تحقق می یابند، تسریع می بخشد.

از آنجایی که یک روش حسابداری برای یک قرارداد بلندمدت، می باید تا پایان مدت قرارداد مؤدی مالیاتی به طور یکنواخت به کار گرفته شود تعیین این که چه روشی بیشترین منفعت را به یک پیمانکار خاص برای یک دوره مشخص می رساند بسیار دشوار است. بنابراین روش «درصد پیشرفت کار بر مبنای هزینه های سرمایه ای» شاید بیشترین مزایا را از نقطه نظر پرداخت مالیات برای قراردادهای بلندمدت با هزینه های سنگین و دوره نسبتاً طولانی در بر داشته باشد. پیمانکارانی که روش «درصد پیشرفت کار» را به کار می برند ممکن است به فکر انجام یک قرارداد از طریق ایجاد یک شرکت فرعی باشند و این در حالی است که قیمت یک قرارداد خاص و طول دوره انجام آن بتواند کار برد روش ترکیبی. «درصد پیشرفت کار بر مبنای هزینه های سرمایه ای» را توجیه کند. چنین شرکت فرعی بعداً می تواند روش ترکیبی یاد شده را برگزیند و شیوه کار تکمیل شده را برای ۱۰ درصد باقیمانده قرارداد به کار گیرد. به هر حال در اطلاعیه ۱۵-۸۹ چندان مشخص نیست که آیا شرکت های فرعی که

قراردادهایی به آنها واگذار شده است می تواند روشی جدا از سیستم حسابداری در شرکت های مادر خود را به کار گیرند یا خیر؟

ضرورت روشی نوین در حسابداری برای قراردادهای بلندمدت

قاعدتاً باید به اصلاحات انجام شده توسط قانون مالیاتهای جدید - قانون «تامرا» - به منایه رنگ خطری نگریست. در حرفه حسابداری ضرورت ایجاد و توسعه یک روش حسابداری نوین برای قراردادهای بلندمدت که مورد قبول کنگره و پیمانکاران باشد بدرستی احساس می شود. روش تحقق درآمد که کمیته کنگره ای مشترک موسسه حقوقی دوی، بالانتاین، بوشبای، پالمروود* عرضه کردند توانست پیمانکاران را راضی کند که شیوه مورد قبول کنگره در خصوص عده تحقق درآمد را



بپذیرند.

شیوه فوق از آنچه «برز بدنت ریگان در سال ۱۹۸۱ پیشنهاد کرده بود روش پرداخت براساس پیشرفت کار» نامیده شده چندان فراتر نمی رفت در «روش تحقق درآمد» مؤدیان مالیاتی هنگامی که براساس شرایط قرارداد محقق به دریافت درآمدهای خاص هستند آن درآمد را در حسابهای خود منظور خواهند کرد. درآمد مشخص شده مازاد بر مبلغ قابل احتساب توسط پیمانکار در صورت حسابها تا پایان سال مالیاتی منظور خواهد شد و مبلغ درآمد دوره های قبل نیز مورد کاهش قرار خواهد گرفت. هزینه هایی که در ارتباط با درآمد مذکور هستند از حاصل ضرب درصد درآمد کسب شده در طول سال مالیاتی در جمع کل هزینه های برآوردی قرارداد پس از کسر هزینه های دوره قبل به دست می آید. - این هزینه ها بدون توجه به هزینه های واقعی در طول سال مالیاتی کسر خواهند شد - اگر هزینه های واقعی با هزینه منظور شده طبق روش فوق تفاوت داشت، مابه التفاوت به عنوان رقم بدهکار یا بستانکار به هزینه ها اضافه می شد.

با نزدیک شدن قرارداد به پایان خود تجدیدنظرهای نهایی در برآورد هزینه ها عملی می شود. همینکه قرارداد تکمیل شد، ایجاد ذخیره بر مبنای تجربیات گذشته انجام می گیرد. این شیوه تا حدی «به سرمایه منظور کردن هزینه ها» را اصلاح می کند لیکن مزیت اصلی و اولیه آن محدود کردن تشخیص سود بر مبنای درآمدها به جای هزینه هاست باید یادآوری کرد که درآمد، هنگامی که ارزشی به ارزش قرارداد افزوده می شود و با زمانی که حق دریافت بر مبنای گزارش پیشرفت برای پیمانکار، به وجود می آید قابل تشخیص و منظور نمودن می گردد. انتقادی که در این زمینه وجود دارد در مورد امکان «تعویق درآمد» است لیکن با توجه به ایجاد ذخیره بر مبنای سالهای گذشته این نگرانی نیز از بین می رود. با وجودی که روش تحقق درآمد کلیه نظرات و اهداف کنگره و صنایع را برآورد نمی کند ولی چنین روشی به مراتب بهتر از روشی است که فعلاً وجود دارد و انتظار می رود در سال آینده بیشتر و جدأ مورد توجه قرار گیرد. ■

* Dewey, Ballantine, Bushby, Palmer & Wood